

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

8. června 2006 *

Ve věci C-430/04,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 8. července 2004, došlým Soudnímu dvoru dne 7. října 2004, v řízení

Finanzamt Eisleben

proti

Feuerbestattungsverein Halle eV,

za přítomnosti:

Lutherstadt Eisleben,

SODNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, J. Makarczyk (zpravodaj),
R. Schintgen, G. Arestis a J. Klučka, soudci,

* Jednací jazyk: němčina.

generální advokát: A. Tizzano,
vedoucí soudní kanceláře: R. Grass,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Feuerbestattungsverein Halle eV C. Rammem, Rechtsanwalt,

- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Grossem, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí přijatému po vyslechnutí generálního advokáta rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Finanzamt Eisleben (dále jen „Finanzamt“) a Feuerbestattungsverein Halle eV (dále jen („Feuerbestattungsverein“) ve věci odmítnutí zpřístupnit daňové informace týkající se obce Lutherstadt Eisleben, která je vedlejším účastníkem řízení u předkládajícího soudu.

Právní rámec

Šestá směrnice

- 3 Podle čl. 4 odst. 5 prvního a druhého pododstavce šesté směrnice:

„Státy, kraje, [okresy], obce a jiné veřejnoprávní subjekty se nepovažují za osoby povinné k dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, při nichž vystupují jako orgány veřejné správy, a to i tehdy, vybírají-li v souvislosti s těmito činnostmi nebo plněními dávky, poplatky, příspěvky či platby.“

Vykonávají-li takové činnosti nebo plnění, považují se nicméně za osoby povinné k dani v souvislosti s těmito činnostmi či plněními, vedlo-li by jejich nepodléhání dani k výraznému narušení hospodářské soutěže.“

Vnitrostátní právní úprava

4 Článek 1 odst. 1 bod 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz) stanoví:

„1) Předmětem daně z obratu jsou následující plnění:

1. Dodávky a ostatní plnění, která podnikatel v rámci svého podniku uskutečňuje za protiplnění v tuzemsku. Zdanění není vyloučeno z důvodu, že je plnění uskutečněno na základě právního nebo správního aktu nebo že se považuje za uskutečněné na základě právního ustanovení [...]

5 Podle čl. 2 odst. 1 a 3 zákona o dani z obratu:

„1) Podnikatelem je ten, kdo nezávisle vykonává průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost [...].

[...]

3) Veřejnoprávní právnické osoby vykonávají průmyslovou, obchodní nebo profesní činnost pouze v rámci svých průmyslových nebo obchodních závodů [...] a svých zemědělských nebo lesních provozoven.“

- 6 Článek 30 daňového zákoníku z roku 1977 (Abgabenordnung 1977, dále jen „AO“) stanoví:

„1) Veřejní zaměstnanci musí dodržovat daňové tajemství.

2) Veřejný zaměstnanec poruší daňové tajemství, zpřístupní-li nebo využije-li bez oprávnění [...]

1. informace týkající se finanční situace jiné osoby,

a) o kterých se dozvěděl v rámci správního řízení, řízení týkajícího se finančního auditu nebo soudního řízení v daňové oblasti [...]

nebo

2. průmyslové nebo obchodní tajemství jiné osoby, o kterém se dozvěděl v rámci některého z řízení uvedených v bodě 1 [...].

4) Zpřístupnění informací získaných za okolností popsaných v odstavci 2 je povoleno, pokud

1. slouží k vedení řízení ve smyslu odst. 2 bodu 1 písm. a) [...]"

7 Článek 40 daňového řádu (Finanzgerichtsordnung) stanoví:

„1) V rámci žaloby může být požadováno zrušení správního aktu (žaloba na zrušení), jakož i to, aby bylo uloženo přijetí odmítnutého nebo nepřijatého správního aktu (žaloba na uložení povinnosti), nebo provedení jiného úkonu.

2) Pokud odlišná právní ustanovení nestanoví jinak, je žaloba přípustná pouze tehdy, když žalobce prokáže, že jsou poškozena jeho práva správním aktem, odmítnutím nebo nepřijetím správního aktu nebo odmítnutím nebo neprovedením jiného úkonu.“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Feuerbestattungsverein je veřejně prospěšným sdružením, které ve městě Halle provozuje krematorium. U Finanzamt podalo žádost o poskytnutí informací týkajících se daňového identifikačního čísla, pod kterým Finanzamt přijal poslední rozhodnutí o zdanění Lutherstadt Eisleben, obce, která rovněž provozuje krematorium, jakož i data, kdy bylo uvedené rozhodnutí přijato. V této žádosti Feuerbestattungsverein uplatnilo, že případné nepodléhání Lutherstadt Eisleben dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) by umožnilo této obci nabízet kremační služby za ceny výhodnější než ceny, které samo uplatňuje.

9 Poté, co Finanzamt připomněl, že je povinen dodržovat daňové tajemství, odmítl rozhodnutím ze dne 25. června 1998 sdělit Feuerbestattungsverein požadované informace.

- 10 Vzhledem k tomu, že stížnost Feuerbestattungsverein proti tomuto odmítavému rozhodnutí nebyla úspěšná, Feuerbestattungsverein tedy podalo žalobu u Finanzgericht, který zrušil uvedené rozhodnutí a uložil Finanzamt, aby znovu rozhodl o žádosti o informace. Finanzgericht se odvolal zejména na ustanovení čl. 30 odst. 4 bodu 1 a čl. 2 bodu 1 písm. a) AO, podle kterých je zpřístupnění informací získaných v rámci správního řízení povoleno, pokud slouží k vedení soudního řízení v daňové oblasti. Rovněž konstatoval, že by případná žaloba Feuerbestattungsverein proti rozhodnutím o zdanění přijatým vůči Lutherstadt Eisleben byla přípustná, neboť toto sdružení by mohlo tvrdit, že jsou poškozena jeho práva z důvodu, že uvedená obec nepodléhá DPH nebo že zdanění, kterému tento územně správní celek podléhá, je příliš nízké.
- 11 Finanzamt podal proti rozsudku Finanzgericht opravný prostředek „Revision“ u Bundesfinanzhof. Bundesfinanzhof se domnívá, že otázka, zda je Feuerbestattungsverein jakožto soukromý podnikatel oprávněno dovolávat se protiprávnosti údajného nepodléhání Lutherstadt Eisleben dani nebo příliš nízkého zdanění, kterému tato obec podléhá, vyžaduje výklad čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice.
- 12 Podle předkládajícího soudu jsou v projednávaném případě splněny podmínky uvedené v čl. 30 odst. 4 bodu 1 AO týkající se možnosti zpřístupnit informace, na které se v zásadě vztahuje daňové tajemství.
- 13 Kromě toho uplatňuje, že žaloba uvedená v čl. 40 odst. 1 daňového řádu, kterou Feuerbestattungsverein zamýšlí podat v oblasti hospodářské soutěže, je přípustná pouze tehdy, když žalobce prokáže, že jsou poškozena jeho práva správním aktem,

odmítnutím nebo nepřijetím takového aktu nebo odmítnutím nebo neprovedením jiného úkonu. Porušení práv třetí osoby, které se daňový dluh netýká, je podle předkládajícího soudu představitelné pouze tehdy, když nepodléhání dani nebo příliš nízké zdanění porušuje normu, která nejen že byla přijata v obecném zájmu, ale jejímž cílem je také chránit zájmy určitých třetích osob, kterých se dotýčný daňový dluh netýká.

- 14 Ve světle judikatury Soudního dvora, která již připustila možnost dovolání se čl. 4 odst. 5 šesté směrnice ve prospěch veřejnoprávních subjektů za účelem ochrany jejich práv, tak předkládající soud konstatuje, že se nejeví jako vyloučené, že by toto ustanovení bylo určeno rovněž k ochraně soukromých konkurentů, jelikož by nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani mohlo vést k výraznému narušení hospodářské soutěže. Tento soud však rovněž připouští, že je představitelný jiný výklad uvedené judikatury, podle kterého je cílem tohoto čl. 4 odst. 5 pouze zajistit objektivní neutralitu DPH, aniž by z něj mohli soukromí konkurenti vyvozovat vlastní práva.
- 15 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Může se soukromá osoba povinná k dani, která je v soutěžním vztahu s veřejnoprávním subjektem a která poukazuje na to, že nepodléhání tohoto veřejnoprávního subjektu dani nebo příliš nízké zdanění, kterému tento veřejnoprávní subjekt podléhá, jsou protiprávní, dovolávat čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce směrnice 77/388/EHS?“

K předběžné otázce*Vyjádření předložená Soudnímu dvoru*

- 16 Feuerbestattungsverein má za to, že je třeba na otázku položenou předkládajícím soudem odpovědět kladně.
- 17 Komise Evropských společenství uplatňuje, že nepodléhání veřejnoprávního subjektu dani předpokládá, že jsou kumulativně splněny dvě podmínky, a sice výkon činností veřejnoprávním subjektem a skutečnost, že jsou tyto činnosti vykonávány veřejnoprávním subjektem jakožto orgánem veřejné správy (rozsudek ze dne 14. prosince 2000, Fazenda Pública, C-446/98, Recueil, s. I-11435, bod 15). Za účelem odpovědi na položenou otázku připouští konkludentní předpoklad předkládajícího soudu, podle kterého ve věci v původním řízení Lutherstadt Eisleben tím, že provozuje krematorium, jedná jako orgán veřejné správy a že je použitelný čl. 4 odst. 5 druhý pododstavec šesté směrnice.
- 18 Komise poté, co připomněla judikaturu týkající se zásad upravujících možnost dovolání se směrnic Společenství (rozsudky ze dne 16. června 1966, Lütticke, 57/65, Recueil, s. 293; ze dne 4. prosince 1974, Van Duyn, 41/74, Recueil, s. 1337, a ze dne 22. června 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Recueil, s. 1839), má za to, že vyvolává-li daňové ustanovení přímé účinky, musí být možné, aby se jej mohl dovolávat nejen daňový věřitel nebo zdaňovaná osoba, ale rovněž, kromě dvoustranného vztahu existujícího mezi zdaňovanou osobou a daňovým orgánem, třetí osoby dotčené použitím takového ustanovení.

- 19 V tomto ohledu Komise tvrdí, že žaloba podaná v souladu se zásadou právní ochrany vycházející z práva Společenství musí být přípustná, i když to vnitrostátní procesní pravidla v podobném případě nestanoví (rozsudek ze dne 3. prosince 1992, *Oleificio Borelli*, C-97/91, Recueil, s. I-6313, bod 13).
- 20 V důsledku toho navrhuje odpovědět na položenou otázku v tom smyslu, že soukromá osoba povinná k dani, která je v soutěžním vztahu s veřejnoprávním subjektem a která poukazuje na to, že nepodléhání tohoto veřejnoprávního subjektu dani nebo příliš nízké zdanění, kterému tento subjekt podléhá, jsou protiprávní, se může dovolávat čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice.

Odpověď Soudního dvora

- 21 Úvodem je třeba uvést, že z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Feuerbestattungsverein je v soutěžním vztahu s obcí, která je veřejnoprávním subjektem vykonávajícím hospodářskou činnost jakožto orgán veřejné správy.
- 22 Feuerbestattungsverein, vycházející z postulátu, že by obec Lutherstadt Eisleben, která nepodléhá DPH, mohla nabízet služby za ceny výhodnější než jím uplatňované ceny, předložilo daňovému orgánu, tedy Finanzamt, žádost o informace ohledně této věci. Spor v původním řízení se tak týká toho, že Finanzamt odmítl zpřístupnit jednotlivci, v projednávaném případě Feuerbestattungsverein, informace, na které se vztahuje daňové tajemství týkající se uvedené obce.

- 23 Předkládající soud se tedy v podstatě táže, zda se soukromá osoba povinná k dani, která je v soutěžním vztahu s veřejnoprávním subjektem, může dovolávat čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice, aby mohla uplatnit, že jsou poškozena její práva z důvodu údajného nepodléhání tohoto subjektu dani nebo z důvodu příliš nízkého zdanění, kterému tento subjekt podléhá.
- 24 V tomto ohledu je zaprvé třeba připomenout, že cílem čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice je zajistit dodržování zásady daňové neutrality, která brání zejména tomu, aby s podobnými poskytováníми služeb, která si tak navzájem konkurují, bylo zacházeno odlišně z hlediska DPH (rozsudek ze dne 26. května 2005, Kingscrest Associates a Montecello, C-498/03, Sb. rozh. s. I-4427, bod 41) a že toto ustanovení upravuje situaci, ve které veřejnoprávní organizace vykonávají jakožto subjekty veřejného práva, tedy v rámci zvláštního právního režimu, činnosti nebo plnění, které mohou být rovněž v soutěžním vztahu s nimi vykonávány jednotlivci v rámci režimu soukromého práva nebo na základě koncese (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 17. října 1989, Comune di Carpaneto Piacentino a další, 231/87 a 129/88, Recueil, s. 3233, bod 22).
- 25 Uvedené ustanovení stanoví výjimku z pravidla nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani v souvislosti s činnostmi nebo plněními, které vykonávají jakožto orgány veřejné správy, pokud by takové nepodléhání dani vedlo k výraznému narušení hospodářské soutěže (výše uvedený rozsudek Comune di Carpaneto Piacentino a další, bod 22).
- 26 V důsledku, toho pokud by nepodléhání DPH v souvislosti s dotčenou hospodářskou činností mělo způsobit narušení hospodářské soutěže ve smyslu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice, bylo by provozování krematoria Lutherstadt Eisleben

zdanitelné na základě téhož ustanovení (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. března 2001, Komise v. Portugalsko, C-276/98, Recueil, s. I-1699, bod 28).

- 27 Vnitrostátnímu soudu přísluší, aby provedl posouzení hospodářských okolností, které by mohly případně odůvodnit výjimku z pravidla nepodléhání veřejnoprávních subjektů dani.
- 28 Zadruhé, podle ustálené judikatury se mohou bezpodmínečných a dostatečně přesných ustanovení směrnice dovolávat jednotlivci, pokud ve stanovených lhůtách nebyla přijata opatření k jejich provedení, vůči jakémukoli vnitrostátnímu ustanovení, které není v souladu se směrnicí, nebo pokud jsou v nich vymezena práva, která mohou jednotlivci uplatňovat vůči dotčenému členskému státu (viz zejména rozsudky ze dne 19. ledna 1982, Becker, 8/81, Recueil, s. 53, bod 25, a ze dne 20. května 2003, Österreichischer Rundfunk a další, C-465/00, C-138/01 a C-139/01, Recueil, s. I-4989, bod 98).
- 29 Jednotlivci jsou tedy oprávněni se u vnitrostátního soudu dovolávat vůči dotčenému členskému státu ustanovení směrnice, která se z hlediska svého obsahu jeví jako bezpodmínečná a dostatečně přesná, ve všech případech, kdy úplné uplatnění směrnice není účinně zajištěno, tedy nejen v případě neprovedení nebo nesprávného provedení této směrnice, ale rovněž v případě, kdy vnitrostátní opatření, která správně provádějí uvedenou směrnicí, nejsou uplatněna způsobem, kterým by byl dosažen výsledek, o který směrnice usiluje (rozsudek ze dne 11. července 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 27).
- 30 Soudní dvůr již rozhodl, že jelikož jsou subjekty a činnosti, na které se vztahuje pravidlo o nepodléhání dani, jasně vymezeny čl. 4 odst. 5 šesté směrnice, toto

ustanovení splňuje kritéria přímého účinku (výše uvedený rozsudek Comune di Carpaneto Piacentino a další, body 31 a 33).

- 31 V důsledku toho, jelikož jsou splněny podmínky připomenuté v bodech 28 a 29 tohoto rozsudku, je jednotlivec, který je v soutěžním vztahu s veřejnoprávním subjektem a který poukazuje na nepodléhání tohoto subjektu DPH nebo na příliš nízké zdanění, kterému tento subjekt podléhá, v souvislosti s činnostmi, které vykonává jakožto orgán veřejné správy, oprávněn dovolávat se u vnitrostátního soudu čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice v rámci takového sporu, jako je spor v původním řízení, mezi jednotlivcem a vnitrostátním daňovým orgánem.
- 32 Ve světle předcházejícího je namístě na položenou otázku odpovědět tak, že jednotlivec, který je v soutěžním vztahu s veřejnoprávním subjektem a který poukazuje na nepodléhání tohoto subjektu DPH nebo na příliš nízké zdanění, kterému tento subjekt podléhá v souvislosti s činnostmi, které vykonává jakožto orgán veřejné správy, je oprávněn dovolávat se čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice v rámci takového sporu, jako je spor v původním řízení, mezi jednotlivcem a vnitrostátním daňovým orgánem.

K nákladům řízení

- 33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Jednotlivec, který je v soutěžním vztahu s veřejnoprávním subjektem a který poukazuje na nepodléhání tohoto subjektu dani z přidané hodnoty nebo na příliš nízké zdanění, kterému tento subjekt podléhá v souvislosti s činnostmi, které vykonává jakožto orgán veřejné správy, je oprávněn dovolávat se čl. 4 odst. 5 druhého pododstavce šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně v rámci takového sporu, jako je spor v původním řízení, mezi jednotlivcem a vnitrostátním daňovým orgánem.

Podpisy.